

На правах рукописи



Бобрышев Алексей Николаевич

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ПРОЦЕССОВ ЭКОНОМИКИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Воронеж – 2017

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет»

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Костюкова Елена Ивановна

Официальные оппоненты: **Керимов Вагиф Эльдар оглы,**
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К. А. Тимирязева», профессор кафедры бухгалтерского учета

Кизилев Александр Николаевич,
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», заведующий кафедрой аудита

Сидорова Марина Ильинична,
доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», профессор Департамента учета, анализа и аудита

Ведущая организация: **ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»**

Защита диссертации состоится 20 октября 2017 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42 в, учебный корпус № 5 А, ауд. 203 А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» июля 2017 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Обострение глобальных проблем современной экономики, обусловленных дефицитным характером ресурсов, депрессивными и стагнационными процессами, асимметричным развитием социально-экономических систем и т. п., определяют существенные трансформации функций бухгалтерских служб экономических субъектов и роли учетной деятельности в современном менеджменте. Нестабильность внешней макроэкономической среды, выражающаяся в высокой волатильности спроса, инфляции, изменении курсов валют, повышении ставок по кредитам и займам и др., оказывает все большее влияние на принятие управленческих решений даже в стабильно функционирующих бизнес-единицах.

Философия хозяйствования в условиях расширяющихся рынков была доминирующей для учетных и управленческих технологий в последние десятилетия. Однако под воздействием кризисных процессов экономические субъекты вынуждены функционировать в новых условиях, принципиально отличающихся от состояния экономического роста, когда рынки сбыта перманентно растут. Цикличность развития в качестве базовой закономерности функционирования экономических систем детерминирует кризисные процессы и повышает внимание к факторам внешней среды, являющейся основным носителем нестабильности, но при этом объективно выпадающей из сферы объектов управленческого учета. Данное противоречие объясняет отсутствие необходимых процедур в управленческом учете и демонстрирует неготовность бизнес-единиц к функционированию в условиях кризисных процессов экономики, тем самым определяя особую важность исследований в области информационного обеспечения принятия решений при макроэкономической нестабильности для обеспечения устойчивого функционирования экономических субъектов. При всеобщем снижении деловой активности принципы и инструменты управления предпринимательскими структурами будут видоизменяться, что определяет необходимость развития теории и методологии управленческого учета в условиях кризисного состояния экономики.

Указанные положения обуславливают противоречие между разработанностью и успешным применением эффективных технологий и инструментов управленческого учета, с одной стороны, и недостаточностью их содержания для использования в кризисных условиях – с другой.

Научная и практическая потребность в разработке концепции управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике, отсутствие ее теоретико-методологического и организационно-методического обоснования определяют проблемную область и актуальность темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Существенное влияние на формирование научной позиции автора оказали труды таких ученых, как А. Апчерч, Л. И. Борисова, С. В. Булгакова, О. Б. Вахрушева, М. А. Вахрушина, О. Н. Волкова, К. Друри, О. Д. Карверина, Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, А. Н. Кизилов, Е. И. Костюкова, И. Г. Кукукина, Н. Т. Лабынцев, М. В. Мельник, И. Е. Мизиковский, В. Ф. Палий, В. С. Плотников, Л. В. Попова, М. Л. Пятов, О. В. Рожнова, С. А. Рассказова-Николаева, Н. Г. Сапожникова, М. И. Сидорова, А. А. Соколов, Я. В. Соколов, А. Ю. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Т. Хоргрен, Л. А. Чайковская, В. Т. Чая, Н. И. Чупахина, А. Д. Шермет, Л. З. Шнейдман и др., посвященные решению общих теоретико-методологических и методических проблем становления и развития управленческого учета. Развитию стратегического учета посвящены труды таких авторов, как О. В. Алексеева, И. Н. Богатая, Н. А. Бреславцева, У. Кит, О. Е. Николаева, Б. Райан и др. Вопросы учета и анализа влияния инфляции на бухгалтерскую отчетность рассматривались в публикациях О. В. Ефимовой, Р. Г. Каспиной, В. В. Ковалева, Н. А. Остапук, Д. А. Панкова, Г. Н. Соколовой, А. В. Суворова, Н. Н. Хахоновой и др.

Учетно-аналитическое обеспечение управления резервами экономического субъекта раскрывается в трудах следующих авторов: Х. Андерсона, Й. Бетге, М. Ф. Ван Бреда, В. Б. Ивашкевича, Д. Колдуэлла, О. А. Мироновой, Е. И. Муругова, Б. Нидлза, А. П. Рудановского, В. И. Ткача, Р. Энтони и др.

Проблематика адаптации инструментов управленческого учета к специфическим особенностям функционирования организаций аграрного сектора экономики нашла свое отражение в трудах Р. А. Алборова, А. Р. Закировой, Г. С. Клычовой, М. З. Пизенгольца, В. А. Пипко, Ю. И. Сигидова, Л. И. Хоружий, В. Г. Широбокова и др.

Трансформационные процессы учетно-аналитического обеспечения управления хозяйствующими субъектами в нестабильных экономических условиях раскрываются в работах С. В. Банка, Дж. Барнса, С. А. Батлера, М. Волкера, Дж. Дэвисона, Л. Н. Красавиной, В. Нагар, М. Р. Метьюса, М. Х. Б. Перера, В. С. Плотникова, Дж. А. Смита и др.

Многообразие научно-методических подходов к исследованию отдельных сторон рассматриваемой в диссертации проблематики аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов в условиях кризисных процессов экономики отражено в работах: Н. Э. Бабичевой, М. И. Баканова, Л. Е. Басовского, В. И. Бариленко, С. Б. Барнгольц, Д. А. Ендовицкого, В. Г. Когденко, Н. П. Любушина, Е. В. Негашева, Д. А. Панкова, В. Л. Поздеева, В. П. Суйца, А. И. Шигаева и др.

Признавая значимость существующих разработок в исследуемой области и не отрицая их достоинств для теории и практики управленческого учета, следует отметить, что проблема формирования его концеп-

туального содержания под влиянием деструктивных факторов внешней среды не нашла широкого отражения в трудах современных авторов и не подкреплена системными теоретико-методологическими разработками. Результаты ретроспективного анализа показали, что недостаточно изученными остаются вопросы методологического содержания антикризисной модели управленческого учета, формирования его категориального аппарата, разработанного с позиций положений теории систем, вследствие чего оказывается неоднозначным вопрос относительно новых учетных объектов, в частности таких, как бизнес-модель экономического субъекта, резервы, инфляция. В современных российских и зарубежных научных исследованиях не нашли отражения вопросы счетоводческого обеспечения модели управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, что свидетельствует о недостаточном развитии его методологического содержания. Также фрагментарно исследованными являются вопросы аналитического обеспечения принятия управленческих решений в кризисных условиях, в частности методические положения анализа безубыточности в условиях гиперинфляции и порядок оценки влияния внешних факторов (конъюнктура финансовых и товарных рынков, инвестиционная активность, социальная сфера, инфраструктурная обеспеченность) на внутренние бизнес-процессы.

Научно-практическая потребность создания теоретического и методологического базиса управленческого учета с позиции его реализации как системы в условиях кризисных процессов экономики, необходимости формирования его организационно-методического обеспечения определили выбор темы, цель, задачи, структуру и содержание исследования.

Область исследования. Структура и содержание диссертации, её предметно-объектная область и полученные результаты соответствуют Паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки): п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета»; 1.2 «Методология построения учетных показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях»; 1.4 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета»; 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; 2.13 «Теория и методология бюджетирования».

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в разработке теоретико-методологических и организационно-методических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, обеспечивающих повышение качества управления деятельностью хозяйствующих субъектов при макроэкономической нестабильности. Целевая направленность исследования определила постановку следующих задач:

- классифицировать факторы генезиса учетно-экономической мысли, оказывающие воздействие на концептуально-методологическое содержание управленческого учета вследствие влияния внешней среды, циклических процессов в экономике;
- выявить воздействие кризисных макроэкономических процессов на развитие учетных систем в целом и управленческого учета в частности;
- идентифицировать факторы макро- и микросреды, формирующие модель управленческого учета экономического субъекта в условиях кризисных процессов экономики;
- провести мониторинг закономерностей развития и распространения системы управленческого учета в экономических субъектах различных организационно-правовых форм и видов деятельности, оценить их соответствие мировым тенденциям;
- выявить возможности и ограничения формирования управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики как системы;
- сформировать с позиций теории систем совокупность элементов управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики;
- предложить порядок информационного обеспечения формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта как нового объекта управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики;
- разработать порядок отражения на счетах управленческого учета инфляционных прибылей и убытков в соответствии с концепцией поддержания капитала;
- предложить систему счетоводческого сопровождения процедуры формирования и использования резервов затрат, создаваемых в системе управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики;
- разработать систему бюджетирования резервов по производственным затратам и расходам на продажу для применения в антикризисной модели управленческого учета;
- сформировать модель анализа безубыточности в условиях инфляционной экономики;
- разработать методику оценки влияния макроэкономических процессов на функционирование экономического субъекта для целей аналитического обеспечения принятия решений в кризисных условиях.

Предметом исследования является комплекс теоретико-методологических, организационно-методических и практических аспектов становления системы управленческого учета в условиях кризисных процессов

экономики, ориентированного на создание информационного обеспечения принятия решений при макроэкономической нестабильности.

Объектом исследования является система управленческого учета экономических субъектов, функционирующих в условиях кризисных процессов экономики, которые послужили объектами эмпирического исследования и практической реализации полученных результатов, в том числе сельскохозяйственных организаций Ставропольского края (АО «Верхнедубовское», АО «Сельскохозяйственное предприятие «Родина», СПК колхоз-племзавод «Казьминский», ООО СП «Прогресс»).

Методология и методика исследования. Теоретическую основу исследования обеспечили положения теорий макро- и микроэкономики, в том числе институционализма, систем управления, включая теории устойчивого, циклического развития, экономического роста, антикризисного менеджмента, бухгалтерского и управленческого учета. Методологическую основу составили общенаучные методы познания – анализ и синтез, индукция и дедукция, диалектическое единство, моделирование, наблюдение, системность и комплексность, классификация, обобщение, создание теорий, моделирование, сравнение, формализация, типология, а также субъектно-объектный и историко-эволюционный подходы. В диссертации применены специальные методы познания: бухгалтерского учета, счетоводческого моделирования, экспертного опроса. Использование совокупности перечисленных методов обеспечивает достоверность полученных результатов.

Информационной базой исследования явились нормативно-правовые акты Российской Федерации в области учета, международные стандарты финансовой отчетности, официальные данные Федеральной службы государственной статистики и ее территориальных подразделений, Министерства сельского хозяйства РФ, информация бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности отдельных экономических субъектов, монографии и другие труды отечественных и зарубежных ученых, материалы специализированных периодических изданий, научных конференций, семинаров, сети Интернет, экспертные оценки, результаты авторских расчетов.

Научная новизна исследования состоит в решении важной научной проблемы по разработке теории, методологии и развитию практических положений управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, имеющих существенное значение для повышения качества информационного обеспечения менеджмента и устойчивости функционирования экономических субъектов при воздействии негативных макроэкономических процессов. Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- дифференцированы методом фасетной классификации по пяти ретроспективным периодам (1880–1925, 1920–1945, 1940–1975,

1970–2005 гг., 2000 – н. в.) группы (учетно-аналитической, институционально-экономической, информационно-технологической этиологии) и подгруппы (эволюционно-устойчивые, эволюционно-латентные, генерально-эволюционные, управляемые, неуправляемые, единичного проявления, национальной специфики) факторов генезиса учетно-экономической мысли, что позволило в отличие от имеющихся подходов определить историческую обусловленность и закономерность формирования концепции управленческого учета под воздействием кризисных процессов экономики;

- на основании изучения восьми наиболее масштабных экономических кризисов установлены эффекты (положительные, отрицательные, нейтральные, методические и концептуальные) кризисных процессов экономики, которые, в отличие от существующих представлений, детерминировали инструментарно-методические и методологические трансформации в учете (введение обязательной публичной, унифицированной отчетности, разработка стандартов и принципов учета, единообразие методов начисления амортизации, разработка новых методов калькулирования и др.) вследствие влияния макроэкономических факторов (банкротство корпораций, инфляционные процессы, межсекторальные дисбалансы, падение платежеспособного спроса, рост цен на энергоносители, высокая безработица, волатильность фондовых рынков и др.);
- выявлены факторы макросреды (кризисные, постиндустриальные, законодательные, рыночные, национальная специфика учета) и микросреды (стадия жизненного цикла продуктов производства / экономических субъектов, секторальная принадлежность, организационно-правовая форма и масштабы бизнеса, социально-экономическая роль для территории), формирующие модель управленческого учета экономического субъекта в кризисных условиях. Совокупность данных факторов определяет специфику инструментария управленческого учета в условиях несовпадения информационных запросов основных категорий пользователей;
- посредством экспертного опроса трех групп респондентов (учетные, научные работники, прочие эксперты) установлены закономерности функционального состояния управленческого учета, в частности идентифицированы и проранжированы степень его распространенности в РФ (в отдельных элементах, системно и по секторам экономики); цели и субъекты ведения, а также наиболее распространенные и перспективные инструменты, что позволило сделать вывод о несоответствии оцениваемых тенденций мировому опыту развития данной науки и идентифици-

- ровать ключевые факторы, влияющие на изменение технологий и процедур управленческого учета;
- установлены концептуальные, методические, явные, скрытые факторы-катализаторы (высокий потенциал распространения, приоритет аналитических методов над традиционными, распространение управленческого учета в некоммерческих организациях и экономических субъектах малых форм, разработка компьютерных программ и др.) и факторы-ингибиторы (консервативность взглядов пользователей на цели ведения, пассивное использование инновационных управленческих технологий, недостаточный уровень квалификации, отсутствие общепринятой теоретической основы, доминирование и приоритет требований бухгалтерского учета и др.) развития управленческого учета, позволившие, в отличие от имеющихся подходов, выявить возможности и ограничения его дальнейшего распространения, а также идентифицировать процесс расширения его объектов (бизнес-модель и резервы деятельности экономического субъекта), что, в свою очередь, детерминирует необходимость оценки влияния внешней среды в системе управленческого учета (инфляция, действия контрагентов, волатильность рынков и др.);
 - введено в научный оборот и разработано авторское определение понятия «управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике» (синонимы – «антикризисный управленческий учет», «антикризисная модель управленческого учета»); дифференцированы его цель, задачи, принципы, функции, предмет, объекты, инструменты, совокупность которых обуславливает его содержание с позиций теории систем, определяет свойства целостности, комплексности, моделируемости, что создает концептуальную основу для формирования нового научного направления в управленческом учете;
 - разработан структурированный по разделам стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации», отражающий совокупность инструментов управленческого учета в имманентной взаимосвязи с элементами бизнес-модели (виды деятельности, контрагенты экономического субъекта, ключевые ресурсы и процессы, потребительская ценность продукта, взаимодействие с клиентами, формула прибыли, рыночные параметры функционирования субъектов). Отличительными признаками стандарта является адаптация инструментов управленческого учета и предложенного комплекта форм управленческих отчетов к производственно-технологической специфике и кризисным условиям экономики;

- разработана система счетов управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики для отражения влияния фактора инфляции (06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы»; 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»; 93 «Инфляционные прибыли (убытки)») с их аналитическим развитием, обуславливающая реализацию концепции поддержания капитала в антикризисной модели управленческого учета, позволяющая разграничить операционные и инфляционные результаты деятельности. В совокупности с разработанным паспортом инфляционно-корректировочных мероприятий, разделы которого описаны в категориях цикла Деминга, это позволяет усилить учетные и организационно-методические функции антиинфляционных мероприятий;
- сформирована совокупность счетов резервов затрат и использования прибыли (24 «Бюджетируемые производственные затраты», 27 «Бюджетируемые расходы на продажу», 36 «Непредвиденные производственные затраты», 37 «Непредвиденные расходы на продажу», 38 «Бюджетируемые доходы и расходы», 39 «Прибыли и убытки в производстве», 88 «Резерв на инфляционные корректировки», 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство», 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу») и корреспондирующих записей, обеспечивающая возможность дифференцированного отражения бюджетированных и непредвиденных кризисных расходов в системе резервного менеджмента посредством двух моделей счетоводства (образование резервов за счет нераспределенной прибыли и путем включения в затраты производства), которые наряду с методикой модифицированного SWOT-анализа эффективности резервной системы повышают эффективность учетно-контрольных процедур реализуемой в кризисных условиях резервной политики;
- предложена совокупность резервных бюджетов и управленческих отчетов для информационного обеспечения системы резервного менеджмента (бюджет резервов по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство, бюджет резервов по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу, отчет о резервировании затрат в управленческом учете, отчет о непредвиденных расходах и резервах на их покрытие по структурным подразделениям, отчет о рейтинговой оценке результатов деятельности производственных центров затрат и др.), позволяющих демпфировать риски производствен-

- ной и коммерческой деятельности под воздействием кризисных явлений в экономике;
- модифицирована методика проведения СVP-анализа в инфляционной экономике, адаптированная к специфике функционирования сельскохозяйственных организаций, отличительными признаками которой является применение коэффициентов корректировки переменных и постоянных затрат, понесенных в ретроспективном периоде, на величину инфляции, что существенно повышает точность информации при определении точки безубыточности производства продукции в условиях кризисных процессов экономики;
 - разработана методика *KRISIS*-анализа, позволяющая комплексно оценивать влияние кризисных процессов на деятельность экономического субъекта, отличающаяся выделением шести областей, последовательно диагностируемых на всех этапах аналитических действий (*K* – конъюнктура; *R* – рынок; *I* – инфраструктура; *S* – социальная сфера; *I* – инвестиции; *S* – системные и структурные показатели) посредством сформированной системы показателей и качественных критериев, а также применением статической (диагностируется состояние) и динамической (оценивается динамика кризисных процессов) оценки. Предложенный подход построения учетных и аналитических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях, расширяет информационное обеспечение принятия решений для поддержания устойчивого развития экономического субъекта в условиях кризисных процессов экономики.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость проведенного исследования заключается в разработке модели управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, сформированной с позиции теории систем, позволяющей решить важную научную проблему – совершенствование системы информационного обеспечения принятия управленческих решений в условиях неустойчивости и кризиса внешней среды за счет введения в ее предмет новых объектов: инфляция, бизнес-модель экономического субъекта, резервы и резервное бюджетирование, экономические параметры внешней среды. Сформулированные автором выводы, предложения и рекомендации расширяют теоретические представления о развитии управленческого учета посредством рассмотрения кризисных процессов экономики как комплексного и многоаспектного экономического явления, оказывающего существенное воздействие на его генезис и инструментарий.

Практическая значимость результатов исследования заключается в том, что оно доведено до конкретных моделей, методических рекомен-

даций, алгоритмов, процедур и рабочих методик управленческого учета. Предложенный набор прикладных разработок может быть использован для выработки информации и принятия эффективных управленческих решений в условиях кризисных процессов экономики. Непосредственно перспективами практического использования обладают представленные в диссертации разработки: стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации», система счетоводческого сопровождения операций резервирования и инфляционных корректировок в управленческом учете, комплекс рекомендаций по формированию резервных бюджетов, методика CVP-анализа в условиях гиперинфляции, методика KRISIS-анализа социально-экономических процессов на микро- и макроуровнях в целях принятия управленческих решений в условиях неопределенности и др. Данные разработки могут быть использованы в практической деятельности экономических субъектов, в том числе сельскохозяйственных организаций, в условиях кризисных процессов экономики, при обучении и повышении квалификации специалистов в области управленческого учета, при совершенствовании содержания, структуры и методики преподавания дисциплин учетного профиля.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2006–2017 гг. в Брянске, Воронеже, Княгинино, Краснодаре, Макеевке (Украина), Москве, Невинномыске, Пензе, Ростове-на-Дону, Санкт-Петербурге, Симферополе, Ставрополе, Сыктывкаре, Ужгороде (Украина), Ярославле.

Полученные автором результаты исследования внедрены и используются в деятельности: АО «Верхнедубовское», АО «Сельскохозяйственное предприятие «Родина» Шпаковского района; СПК колхоз-племзавод «Казьминский» Кочубеевского района; ООО СП «Прогресс» Андроповского района Ставропольского края. Разработанные автором методические и прикладные рекомендации приняты и используются министерством сельского хозяйства Ставропольского края, учебным центром министерства финансов Ставропольского края, НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» в процессе подготовки и повышения квалификации работников учетно-аналитических служб. Основные научные положения диссертационной работы применяются в учебном процессе Ставропольского государственного аграрного университета при преподавании дисциплин учетного профиля.

В процессе работы над диссертацией по теме исследования реализованы следующие грантовые программы: грант Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских

ученых – кандидатов наук (конкурс – МК-2016) на тему «Трансформация учетно-аналитических функций управления экономическими субъектами в условиях кризисных процессов в экономике» (заявка № МК-8806.2016.6), грантовая программа Международного научного фонда экономических исследований академика Н. П. Федоренко (решение от 17 ноября 2009 г.) на тему «Разработка автоматизированной информационной системы учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственных организаций», грант Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере по программе «Участник молодежного научно-инновационного конкурса» («У.М.Н.И.К.») – 2010 г., грант благотворительного фонда имени В. Потанина для молодых преподавателей – 2012 г.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с тематическими планами проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» по теме «Разработка методологии учетно-аналитического обеспечения инновационной деятельности в региональной экономике» (2011–2015, 2016–2020 гг.), утвержденными решениями ректора ФГБОУ ВО «Ставропольский ГАУ».

Публикации. Результаты исследования опубликованы в 112 научных работах общим объемом 93,29 п. л. (авторский объем 57,42 п. л.), в том числе: в 31 статье в научных изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки России для публикации результатов диссертационных исследований, общим объемом 20,72 п. л. (авторский объем 14,59 п. л.), в 10 авторских и коллективных монографиях общим объемом 52,25 п. л. (авторский объем 26,78 п. л.), в 5 статьях, опубликованных в изданиях, входящих в наукометрическую систему Scopus, а также в статьях и материалах конференций, общий объем которых составляет 20,32 п. л. (авторский объем 16,06 п. л.).

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы, включающего 368 источников, содержит 52 рисунка, 82 таблицы. Общий объем диссертации составляет 370 страниц, 47 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Дифференцированы факторы генезиса учетно-экономической мысли, определяющие историческую обусловленность и закономерность формирования концепции управленческого учета (УУ) под воздействием кризисных процессов экономики. Исследование показало, что в последние десятилетия управленческий учет идентифицируется как самостоятельное научно-практическое направление с имманентно

присущими предметом, объектами и инструментарием. Теоретическое обоснование его сущности в условиях кризисных процессов экономики базируется на применении исторического и системного подходов. Это определило концептуальную основу исследования и позволило установить логическую взаимосвязь между развитием экономических отношений в обществе, управленческих технологий в бизнесе и трансформационными процессами в методологии управленческого учета на всех исторических этапах его развития.

Проведенное исследование позволило классифицировать факторы экономического развития, воздействующие на концептуально-методологическое содержание УУ вследствие трансформации условий внешней среды. Выявленная совокупность факторов определила их группировку по пяти ретроспективным периодам, каждый из которых ознаменовался глубоким экономическим кризисом.

Отличительными характеристиками представленной группировки также является то, что она построена методом фасетной классификации, которая позволила представить многообразие факторов (всего 86 позиций) становления и развития системы УУ в виде совокупности нескольких независимых классификаций, осуществляемых одновременно по 11 основаниям, а также семи дополнительным таксонометрическим группировкам факторов эволюции УУ (рисунок 1). Дифференцированные факторы представлены в виде пересечения ряда признаков (фасет классификации). Главными среди них являются три группы факторов учетно-аналитической, институционально-экономической и информационно-технологической этиологии, содержание которых приведено в таблице 1.

Разработанная классификация расширяет теоретические представления об историко-эволюционных аспектах становления УУ, включая кризисные периоды экономики, развивает его методологию, доказывает его самостоятельность как вида практической деятельности и области научного знания.

Идентификация указанных факторов обеспечивает прогнозируемость эволюции УУ, определяет возможность воздействия на внутреннюю логику его развития.

2. На основании изучения восьми наиболее масштабных экономических кризисов установлены эффекты кризисных процессов экономики, которые детерминировали инструментально-методические и методологические трансформации в учете вследствие влияния макроэкономических факторов. В исследованиях авторов эволюция методологии управленческого учета не связывается с кризисными процессами в экономике. Однако исторический анализ показал, что экономические кризисы сложным образом воздействуют на систему информационного обеспечения принятия решений.

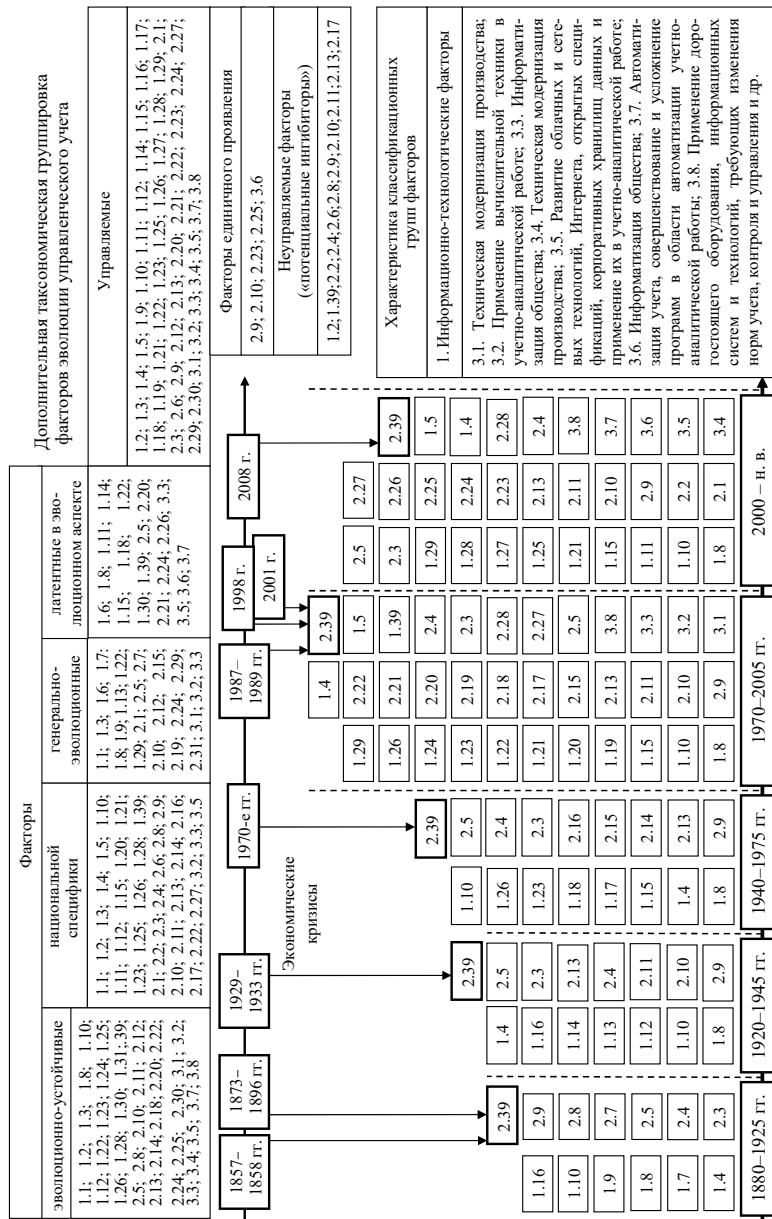


Рисунок 1 – Факторы генезиса управленческого учета (фасетная классификация) (фрагмент)

Таблица 1 – Семантика основных обозначений факторов генезиса управленческого учета в фасетной классификации (фрагмент)

1. Факторы учетно-аналитической этиологии	2. Факторы институционально-экономической этиологии
<p>1.1. Уровень производственно-технологического развития и его учетно-аналитическое сопровождение; 1.2. Государственная политика в области учета; 1.3. Деятельность профессиональных сообществ; 1.4. Изменение законодательства в области учета; 1.5. Уровень методического обеспечения учетной работы, научное обеспечение методологии учета; 1.6. Трансформация информационных запросов основных категорий пользователей бухгалтерской отчетности; 1.7. Разработка методов УУ (калькулирование, распределение затрат, контроль, планирование); 1.8. Появление новых объектов учета; 1.9. Усиление внимания к себестоимости и методам калькулирования; 1.10. Моделирование как научный метод бухгалтерского учета; 1.11. Специализация учета (развитие социального, макроэкономического, экологического учета); 1.12. Унификация (стандартизация) учетных процедур (на национальном уровне); 1.13. Необходимость сохранения коммерческой тайны, вследствие чего выделился калькуляционный учет; 1.14. Преобладание юридического или экономического подхода к интерпретации учета; 1.15. Консолидация и трансформация отчетности; 1.16. Высокая роль производственного счетоводства; 1.17. Распространение оперативного учета; 1.18. Возникновение и распространение аудиторства и усиление контрольных функций учета; 1.19. Развитие аналитического учета затрат и результатов; 1.20. Расширение видовой разнообразия калькулируемых единиц и объектов; 1.21. Усиление информационных связей между оперативным, бухгалтерским и статистическим учетом; 1.22. Повышение роли прогностической функции УУ; 1.23. Формирование и распространение международных стандартов учета; 1.24. Распространение нематериальных (неосязаемых) активов; 1.25. Усиление внимания к экологической составляющей деятельности экономического субъекта; 1.26. Разработкановых приемов бухгалтерского анализа, повышающих аналитичность учета; 1.27. Распространение учета на макроуровне; 1.28. Развитие автореннта, бенчмаркинга, систем стратегического и оперативного менеджмента; 1.29. Использование нефинансовых показателей для оценки деятельности фирмы; 1.30. Усложнение объектов учета (инновации, знания и др.); ... 1.39. Идейное отторжение и невосприятие инструментов УУ</p>	<p>2.1. Диверсификация деятельности на микроуровне; 2.2. Структура экономики ее специализация; 2.3. Изменения в структуре затрат фирм; 2.4. Состояние (прыжок / достоянность / дефицит) ресурсного потенциала; 2.5. Эволюция задач менеджмента; 2.6. Роль государства в управлении экономическими процессами на макроуровне; 2.7. Усложнение процесса формирования капитала; 2.8. Степень стабильности внешней деловой среды; 2.9. Корректировка системных элементов рыночных отношений; 2.10. Последствия депрессивных явлений в экономике; 2.11. Инфляция; 2.12. Появление классических и неоклассических школ научного управления; 2.13. Глобальные институциональные трансформации в экономике; 2.14. Интенсивность экономических событий, усиление динамизма в деловой среде; 2.15. Потребность экономики в прогностной информации; 2.16. Интеграционные процессы в экономике; 2.17. Повышение нестабильности деловой среды; 2.18. Возникновение новых видов экономической деятельности; 2.19. Глобализация рынков; 2.20. Развитие и актуализация новых способов конкурентной борьбы; 2.21. Ориентация на стратегию конкуренции – как фактор развития; 2.22. Общественное воздействие на рыночное поведение фирмы; 2.23. Возникновение процессного, системного и ситуационного подходов; 2.24. Усиление стратегической составляющей учета и управления; 2.25. Глобальные изменения в технологиях и системах управления; 2.26. Клиенто-ориентированный характер экономики; 2.27. Развитие и распространение интрапренерства; 2.28. Географическая и секторальная диверсификация деятельности корпораций; 2.29. Распространение технологий, базировавшихся на факторе «экономика на масштабах»; 2.30. Необходимость выполнения обязательств по качеству продукции и развитие соответствующего направления в учете; ... 2.39. Кризисные процессы в экономике</p>

В процессе исследования было изучено восемь наиболее масштабных экономических кризисов посредством выделения имманентных черт каждого из них: идентификации недостатков в функционировании бизнес-единиц, прямо или косвенно вызвавших кризис; оценки влияния кризиса на инструментарий УУ; раскрытия экономических последствий каждого из них; классификации эффектов кризисных процессов на учетно-аналитический инструментарий (таблица 2).

Сделан вывод о том, что кризисные процессы в период становления его методологии. При этом само понятие «кризис», как отправная точка развития циклических процессов, подразумевает не только негативные последствия, но и позитивные. Так, риск кризиса полезен в качестве стимула деловой активности, он заставляет совершенствовать бизнес, оптимизировать затраты, обновлять капитал на новой технической и технологической основе. Если исходить из широкой трактовки кризиса на микроуровне, то под ним целесообразно понимать все то, что мешает нормальному ведению бизнес-процессов под воздействием внутренних и внешних причин, то есть кризисными называются любые явления, угрожающие активам, бизнес-процессам, персоналу, основным стейкхолдерам, бренду, репутационным характеристикам, стратегическим целям и реализуемой бизнес-модели. Прямо или косвенно все эти эффекты входят в сферу УУ, предназначением которого является выработка оперативной и релевантной информации для эффективного управления деятельностью экономического субъекта. В этой связи антикризисная функция менеджмента в исследовании рассматривается как имманентная функция управленческого учета.

3. Выявлены факторы макро- и микросреды, формирующие модель управленческого учета экономического субъекта (ЭС) в кризисных условиях. В работе структурированы факторы макро- и микросреды, определившие спектр информационных запросов пользователей управленческого учета (рисунок 2).

Данные факторы определяют специфику, способы и методы выработки информации для принятия управленческих решений, отражая несовпадение информационных запросов основных категорий пользователей бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности.

4. Посредством экспертного опроса трех групп респондентов установлены закономерности функционального состояния управленческого учета, свидетельствующие о несоответствии оцениваемых тенденций мировому опыту развития данной науки. Анализ функциональной действительности существующей системы УУ позволил идентифицировать ограничения, препятствующие его распространению в российских экономических субъектах, выявить возможности его дальнейшего развития.

Таблица 2 – Классификация эффектов кризисных процессов экономики на учетно-аналитический инструментарий принятия управленческих решений (фрагмент)

	Положительные эффекты	Отрицательные эффекты
Концептуальные	<p>1. Подобно тому, как кризисные процессы «очищают» экономику от неэффективных субъектов, кризис указывает на неэффективные технологии принятия решений, заставляет пересматривать теоретические и методические подходы в управлении, учете, контроле, анализе. 2. Кризисы обостряют вопросы достоверности отчетности и приводят к ее реформированию для пользователей. 3. Кризис усиливает роль учетной инфраструктуры (новые законы, концепции, программы, специализированные профессиональные организации и т. д.). 4. В ответ на кризисные явления разрабатываются учетные стандарты, принципы, правила ведения до этого нерегулируемых участков учета, в которых заложен потенциал экономической неустойчивости и др.</p>	<p>1. Ужесточение правил применения тех или иных учетных приемов как ответная реакция на кризисные процессы в экономике не всегда положительно сказывалось на развитии учетной методологии. К тому же унификация часто нивелировала факторы национальной учетной специфики. 2. Реформирование учета зачастую не отвечает требованиям пользователей. 3. Кризисные процессы повышают недоверие со стороны пользователей к инструментам выработки информации в целом (даже к тем, которые не связаны с воздействием кризисных явлений)</p>
Методические	<p>1. Кризис стимулирует создание новых инструментов в управленческом учете (так, по итогам кризисов было создано несколько принципиально новых калькуляционных систем). 2. Кризис повышает необходимость соблюдения принципа осмотрительности в учетной деятельности в целом и значимость прогнозной информации в управленческом учете. 3. Кризисы расширяют спектр объектов управленческого учета</p>	<p>1. В условиях кризиса многие ключевые свойства экономической системы, а также некоторые процессы внутри фирмы изменяются, а отдельные модели, экономические законы и инструменты в новых условиях не работают. Все это привносит в управление фирмой хаотичный характер и влияет на методологию управленческого учета</p>
Нейтральные эффекты		
<p>1. Общество все в большей степени влияет на систему отчетности, спектр раскрываемой в ней информации, постоянно расширяется. Последние экономические кризисы усилили требование раскрытия нефинансовой информации о состоянии материальных и трудовых ресурсов, а также об уровне социальной ответственности собственников и руководителей корпораций. 2. Все кризисы, как правило, приводили к трансформации информационных запросов пользователей, что являлось стимулом для развития всех учетных направлений</p>		



Рисунок 2 – Структура факторов макро- и микросреды, формирующих модель управленческого учета экономического субъекта

Исследование проводилось методом экспертного опроса трех фокус-групп высококвалифицированных специалистов в области УУ: «учетные работники», «научные работники», «прочие эксперты». Были выявлены следующие закономерности и детерминанты его развития: недостаточная распространенность среди отечественных бизнес-единиц (53,8 % респондентов отмечают частичное и несистемное применение его отдельных элементов); УУ используют преимущественно крупные хозяйствующие субъекты с численностью работников более 1000 человек (33,3 % от тех бизнес-единиц, которые внедрили УУ); большая часть (53,3 %) являются акционерными обществами, представляющими аграрный сектор экономики (39,8 %) или торговлю (21,7 %), с численностью работников бухгалтерии не более 10 человек (в 47 % случаев) и в пределах 10–30 человек (26 % случаев); доминирующими в системе УУ остаются традиционные технологии (учет затрат, калькулирование, оценка эффективности деятельности, бюджетирование), а цели ведения с точки зрения респондентов достаточно консервативными в отличие от международной практики. Востребованность процедур, инструментов, приемов УУ, а также его целевые установки с течением времени существенно меняются и др. (рисунок 3).

В наибольшей степени способствует распространению УУ «создание специализированных компьютерных программ» (21,1 % респондентов) и повышение квалификации сотрудников (20,9 %). На изменение

инструментария УУ в наибольшей степени влияют информационные технологии (13 %), кризисные процессы в экономике (11,6 %), технологии менеджмента (10,2 %).



Рисунок 3 – Динамическая оценка целевых установок управленческого учета

5. Установлены концептуальные, методические, явные, скрытые факторы-катализаторы и факторы-ингибиторы развития управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики. Проведенное исследование, включая экспертный опрос, позволило выявить две группы факторов: факторы-ингибиторы и факторы-катализаторы, которые ограничивают либо стимулируют развитие УУ, в том числе в условиях кризисных явлений в экономике (таблица 3).

Многомерность классификационной решетки факторов, характеризующих возможности и ограничения развития УУ, была достигнута путем их дополнительного ранжирования на концептуальные (рассматриваются как системные проблемы, требующие экспертного подхода для их решения) и методические (обуславливаются наличием и отсутствием конкретных методов решения частных проблем развития УУ) факторы, а также явные и скрытые факторы, дифференцированные в зависимости от сложности их идентификации.

Таблица 3 – Классификация факторов, характеризующих возможности и ограничения развития управленческого учета * (фрагмент)

Возможности / катализаторы	Классификация				Ограничения / ингибиторы	Классификация			
	К	М	Я	С		К	М	Я	С
Высокий потенциал распространения (только 8 % субъектов отказываются от внедрения)	+			+	Отсутствие общепринятой теоретической основы УУ, в т. ч. единой терминологической базы	+		+	
Аналитические методы преобладают над традиционными		+		+	Отставание от передовых технологий менеджмента	+		+	
Выработка инструментов УУ в соответствии с концепцией бизнес-моделирования, повышение стратегической составляющей УУ	+			+	Недостаточная методическая поддержка со стороны государства и профессионального сообщества		+	+	
Формирование антикризисной модели (подсистемы) УУ		+		+	Консервативность взглядов пользователей на цели УУ	+		+	
Разработка методологии УУ в бюджетных учреждениях		+	+		Недостаточный уровень квалификации персонала	+		+	
Использование современных информационных технологий		+	+		Размеры организации во многом определяют наличие УУ	+		+	
Разработка методического обеспечения деятельности малых предприятий, внедряющих систему УУ		+	+		Разобщенность таких направлений, как бизнес-учет, стратегический учет и контроллинг	+		+	
Методическое развитие УУ резервной системы в кризисных условиях, резервное бюджетирование		+		+	Отсутствие явной заинтересованности руководителей во внедрении системы УУ	+		+	
Разработка новых программных продуктов		+	+		Требования финансового учета во многом определяют практику ведения УУ	+		+	
Повышение культуры управления	+			+					

* Факторы дополнительно классифицированы на: К – концептуальные; М – методические; Я – явные; С – скрытые

6. Введено в научный оборот и разработано авторское определение понятия «управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике»; дифференцированы его цель, задачи, принципы, функции, предмет, объекты, инструменты, совокупность которых обуславливает его содержание с позиций теории систем. Исследование понятийного аппарата экономической категории «управленческий учет» позволило идентифицировать несколько важных закономерностей: в трактовках авторов явственно прослеживается расширение учетных объектов в системе УУ; абсолютное большинство определений преимущественно подчеркивает информационный аспект его сущности; данная дефиниция редко исследуется с позиции системных признаков; большое количество определений фокусируются на перечислении процедурных действий в рамках единой системы управления; в исследованиях авторов не фокусируется внимание на антикризисной функции его инструментов.

В этом контексте в диссертации сформулировано авторское определение вводимого в научный оборот понятия «управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике» .

Автором показано, что УУ в условиях кризисных процессов экономики является еще одним из направлений УУ наряду с управленческим учетом по бизнес-процессам, бизнес-проектам, стратегическим, сегментарным, социальным УУ. Он призван формировать необходимую информацию о внешней среде, ретранслируя ее на изменение внутренней среды. В рамках идентификации целостных свойств УУ также исследованы элементы системы УУ в условиях кризисных процессов экономики: цель, задачи, принципы, функции, объекты и субъекты, инструменты и методы, которые обуславливают его моделируемость, то есть формирование теории (рисунок 4). Так, целью системы УУ в условиях кризисных процессов экономики является информационное обеспечение принятия тактических, оперативных и стратегических решений под воздействием трансформационных явлений во внешней среде. Основными его задачами являются:

- 1) предоставление информации для принятия антикризисных решений;
- 2) обеспечение прозрачности учетных данных в условиях инфляции;
- 3) повышение эффективности резервной системы;
- 4) перманентный мониторинг состояния экзогенной среды, оперативное проведение мероприятий антиинфляционного и антикризисного характера;
- 5) формирование данных о развитии бизнес-модели в кризисных условиях;

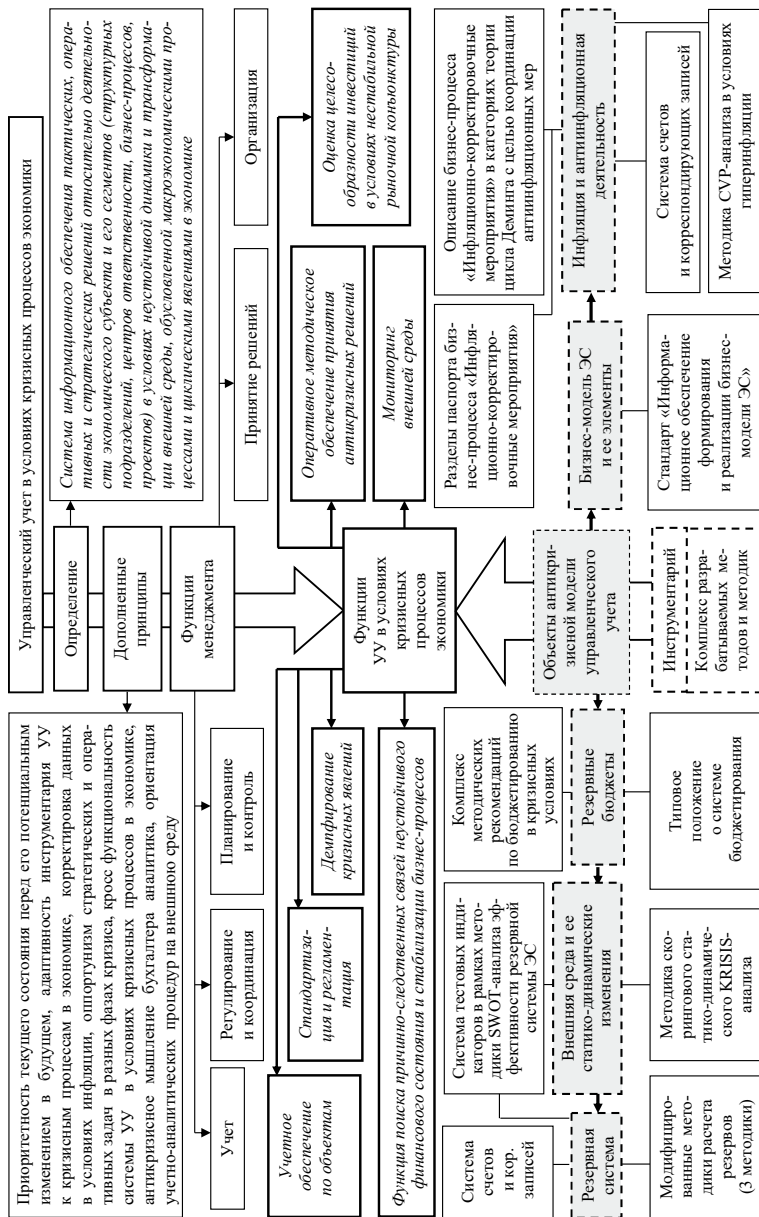


Рисунок 4 – Концептуальное содержание управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики

- 6) сбор, обработка и анализ информации о рисках в разрезе шести аналитических областей: конъюнктура, рынок, инфраструктура, социальная сфера, инвестиции, системные и структурные показатели экономики с целью оценки влияния кризисных процессов на состояние внешней макросреды и внутренней бизнес-среды экономического субъекта и др.

В качестве функций системы управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики нами выделены следующие: демпфирование кризисных явлений, учетное обеспечение по объектам УУ в кризисных условиях, поиск причинно-следственных связей неустойчивого положения, мониторинг внешней среды, оценка целесообразности инвестиций в кризисных условиях, стандартизация и регламентация учетных процедур в кризисных условиях, оперативное методическое обеспечение в условиях кризиса. Каждой из выделенных функций соответствует определенный объект управленческого учета и набор инструментов, совокупность которых определяет процедурное обеспечение достижения его цели.

Разработанная совокупность элементов системы УУ определяет развитие теоретических положений УУ в условиях кризисных процессов экономики.

7. Разработан структурированный по разделам стандарт управленческого учета «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации». Кризисные явления в экономике придают новый импульс развитию инструментария УУ. Под воздействием макроэкономических факторов его традиционные целевые установки трансформируются и расширяются. В 2015 году международная организация СИМА опубликовала документ «Международные принципы управленческого учета», в котором констатировала, что в основе деятельности любой организации лежит бизнес-модель, информационное обеспечение которой является предметной областью УУ. Учетное обеспечение бизнес-модели предполагает сбор данных о состоянии ее элементов, а также диагностику опасных ситуаций и потенциально перспективных видов деятельности. Бизнес-модель призвана представить структурные, операционные и финансовые механизмы работы фирмы, ее продуктов и услуг как в настоящий момент времени, так и на перспективу.

В исследовании раскрываются элементы бизнес-модели экономического субъекта, а также состав и методология применения инструментов управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики для каждого из них, что позволило разработать соответствующий стандарт (рисунок 5).



Рисунок 5 – Предлагаемая структура разделов корпоративного стандарта «Информационное обеспечение формирования и реализации бизнес-модели сельскохозяйственной организации»

Фрагментарная изученность данного вопроса обусловила необходимость систематизации и описания аналитических, учетных и управленческих технологий для информационного обеспечения управления элементами бизнес-модели. Для некоторых из них усовершенствован и адаптирован к кризисным явлениям ряд аналитических и учетных технологий: например, СVP-анализ, методика сегментирования деятельности холдинговой структуры на стратегические бизнес-единицы (элемент «виды деятельности»); ABC-, XYZ-анализ поставщиков и покупателей, анализ цепочек поставок сырья и материалов, анализ эффективности взаимодействия с покупателями (элемент «контрагенты экономического субъекта») и др.

Кроме того, сформирована система управленческих отчетов, в частности: «Матрица для оценки результатов кросс ABC-анализа поставщиков»; «Матрица для оценки результатов кросс ABC-анализа покупателей (применяются в условиях кризиса неплатежей)»; «Критерии для ранжирования покупателей по показателю рентабельности взаимодей-

ствия с ними в зависимости от уровня инфляции»; «Регистр определения рентабельности покупателя»; «Характеристика ключевых поставщиков» (элемент «Контрагенты экономического субъекта»); «Матрица принятия решений относительно выбора структуры производства из нескольких альтернатив», «Анализ затрат в разрезе видов деятельности экономического субъекта» (элемент «Виды деятельности») и др. Предложенный комплект форм управленческих отчетов направлен на совершенствование информационного обеспечения управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики.

8. Разработана система счетов управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики для отражения влияния фактора инфляции с их аналитическим развитием, обуславливающая реализацию концепции поддержания капитала. Инфляционные процессы достаточно часто сопровождают экономические кризисы, существенно искажая учетные данные. В исследовании произведена систематизация факторов прямого и косвенного воздействия инфляции на систему аналитического и учетного обеспечения принятия решений. Посредством сопоставления инфляционно-корректировочных мероприятий с имманентными свойствами, присущими основным, обслуживающим и управляющим бизнес-процессам, обоснована целесообразность их выделения в самостоятельный бизнес-процесс, на основании чего предложена его графическая характеристика. Данный бизнес-процесс базируется на систематическом выполнении функций планирования, реализации мероприятий, мониторинга и корректирующего воздействия в соответствии с концептуальными положениями теории цикла Деминга и содержит перечень инструментально-программных средств антиинфляционных действий, подробное описание которых приведено в паспорте данного бизнес-процесса.

Одной из основных методологических проблем формирования системы УУ в условиях кризисных процессов экономики является разработка совокупности счетов, ориентированных на решение имманентных данному направлению задач. Отмечено, что в соответствии с концепцией сохранения капитала инфляционные и операционные результаты должны быть разграничены, поэтому операции по инфляционным корректировкам предлагается вести на свободных счетах в рамках УУ. Для этих целей необходимо системное отражение информации на счетах: 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов» – отражаются результаты переоценки основных средств, нематериальных активов и др.; 12 «Влияние инфляции на оборотные активы» – отражаются результаты переоценки материалов и других оборотных активов; 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям» – отражаются результаты переоценки дебиторской и кредиторской задолженностей и прочих операций; 93 «Инфляционные

прибыли (убытки)» – отражаются изменения объектов учета в условиях инфляции.

Согласно сформированной системе счетоводства, в результате инфляционных корректировок выявленные инфляционные доходы по оборотным, внеоборотным активам и кредиторской задолженности списываются в кредит счета 93-1 «Инфляционные доходы», в то время как по дебету счета 93-2 «Инфляционные расходы» собираются данные об инфляционных расходах (кредит счетов 22, 72). Суммы инфляционных доходов в конце отчетного периода списываются в кредит счета 93-9 «Итоговая прибыль (убыток) от влияния инфляции», на котором выявляется результат инфляционных корректировок, при получении прибыли счет 93-9 корреспондирует с кредитом счета 99 «Прибыли и убытки» либо с дебетом этого же счета при получении убытка. Корректировка величины капитала на сумму инфляционной прибыли отражается записью Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – К-т счета 99 «Прибыли и убытки», при получении инфляционного убытка делается обратная запись. В результате величина бухгалтерской прибыли будет «очищена» от воздействия фактора инфляции, что позволит принимать более обоснованные управленческие решения в кризисных условиях.

Также разработана система записей для отражения затрат, связанных с проведением антиинфляционных мероприятий с использованием счета 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» и системы субсчетов, расширяющих аналитические и учетные свойства реализации данного бизнес-процесса. Это позволяет систематизировать присущие антиинфляционной деятельности затраты на отдельном счете, а также выявить финансовый результат подобных мероприятий.

9. Сформирована совокупность счетов резервов затрат и использования прибыли, обеспечивающая возможность дифференцированного отражения бюджетлируемых и непредвиденных кризисных расходов в системе резервного менеджмента. Технология решения задач в рамках формируемой методологии УУ в условиях кризисных процессов экономики предполагает описание методов, приемов и способов выработки информации, к которым автором отнесено, в частности, резервное бюджетирование и система его счетоводческого сопровождения, предполагающая дифференцированное отражение затрат в пределах бюджета и небюджетлируемых кризисных расходов (изменение курсов валют; повышение цен на сырье, материалы, тарифы и услуги; рост ставок по кредитам и займам и др.). Предложенная модель счетоводства предполагает использование свободных позиций шифров Плана счетов, ее аналитическая структура представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Предлагаемая система счетов и субсчетов (фрагмент)

Счет	Субсчет 1-го порядка	Субсчет 2-го порядка
Счет 24 * «Бюджетизируемые производственные затраты»	24-1 «Затраты на сырье и материалы» 24-2 «Затраты на оплату труда» ... 24-9 «Прочие расходы»	По видам продукции
Счет 27 * «Бюджетизируемые расходы на продажу»	27-1 «Затраты, связанные с доставкой/отгрузкой товаров» 27-2 «Затраты по хранению товаров» ... 27-9 «Прочие расходы на продажу»	При необходимости
Счет 36 «Непредвиденные производственные затраты»	36-1 «Непредвиденные затраты на сырье и материалы» 36-2 «Непредвиденные затраты на оплату труда» ... 36-9 «Непредвиденные прочие затраты»	По видам продукции
Счет 37 «Непредвиденные расходы на продажу»	37-1 «Непредвиденные затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров» 37-2 «Непредвиденные затраты по хранению товаров» ... 37-9 «Непредвиденные прочие коммерческие расходы»	При необходимости
Счет 38 * «Бюджетизируемые доходы и расходы»	38-1 Бюджетизируемые доходы 38-2 Бюджетизируемые расходы	В разрезе бюджетизируемых доходов и расходов
Счет 39 * «Прибыли и убытки в производстве»	39-1 Прибыль (убыток) по продукции «А» 39-2 Прибыль (убыток) по продукции «Б»	
Счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство»	92-1 «Резерв затрат на сырье и материалы» 92-2 «Резерв затрат на оплату труда» ... 92-9 «Резерв прочих производственных затрат»	По видам продукции
Счет 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу»	95-1 «Резерв по непредвиденным затратам, связанным с доставкой и отгрузкой товаров» ... 95-9 «Резерв прочих непредвиденных расходов на продажу»	При необходимости
84 «Нераспределенная прибыль (убыток)»	84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование»	По видам резервов

* Отражающие счета

При первом варианте счетоводства резерв формируется за счет средств нераспределенной прибыли (таблица 5).

Таблица 5 – Система корреспондирующих записей по резервированию затрат (вариант 1)

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Сформирован резерв по основным затратам	84	92	62 000
Списаны материалы в производство в пределах бюджета	24-1	10	63 800
Начислена бюджетизируемая заработная плата работникам	24-2	70	62 000
Списаны непредвиденные затраты на материалы ввиду повышения цен, не предусмотренного в бюджете	36-1	10	5200
Начислена заработная плата производственным работникам, превышающая заложенную в бюджете величину	36-2	70	27 000
Величина непредвиденной суммы материальных затрат, возникшая вследствие кризисных явлений, списана за счет резерва	92-1	36-1	5200
Непредвиденные расходы (НР) на оплату труда списаны за счет резерва	92-2	36-2	27 000
Списана неиспользованная сумма резерва	92	84	9500
Сторнирована сумма резерва, списанного в предыдущий период в связи с наличием благоприятных отклонений от плановых (бюджетных) показателей	92-2	36-2	Условно
Сформирован резерв списания инфляционных убытков отчетного года	84-5	88	Условно
Списаны инфляционные убытки за счет специального резерва	88	93-9	Условно
Списаны бюджетизируемые производственные затраты	38-2-1	24-1, 24-2 ...	Условно
Финансовый результат производственной деятельности (прибыль)	38	39	Условно
Финансовый результат производственной деятельности (убыток)	39	38	Условно

Второй вариант счетоводства предполагает покрытие затрат, связанных с кризисными процессами за счет себестоимости. В этом случае отчисления в резерв (кредит счета 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство») производятся за счет увеличения затрат на счете 24 «Бюджетизируемые производственные затраты». При отражении бюджетизируемых и непредвиденных кризисных затрат используется аналогичный первому варианту порядок.

Накопленные на счете 36 «Непредвиденные производственные затраты» кризисные затраты списываются за счет средств накопленного в течение отчетного периода резерва. Подобный вариант записей предполагает

отнесение части фактических затрат одного периода в резерв следующего периода и может быть использован как при положительном, так и при отрицательном финансовом результате деятельности экономического субъекта, в отличие от первого варианта, который к тому же требует решения акционеров и учредителей на использование средств нераспределенной прибыли. Представленная модель счетоводческого сопровождения способствует идентификации величины непредвиденных кризисных затрат, а также средств, необходимых для их покрытия. В кризисных условиях это позволяет оперативно корректировать денежные потоки и контролировать воздействие внешних факторов на операционные бизнес-процессы.

10. Разработана совокупность резервных бюджетов и управленческих отчетов для информационного обеспечения системы резервного менеджмента. Резервирование в кризисных условиях детерминирует процесс создания целого комплекса элементов и агрегатов резервной системы с целью снижения рисков в условиях экономической неустойчивости. В рамках процедур контрольного обеспечения методологии УУ в условиях кризисных процессов экономики в исследовании разработана методика модифицированного SWOT-анализа эффективности резервной системы, отличающаяся использованием авторской системы тестовых индикаторов и методикой интегральной оценки результатов. В работе также раскрыты концептуальные основы системы бюджетирования, разработана структура и содержание разделов «Положения о системе бюджетирования сельскохозяйственной организации» и обоснован комплекс методических рекомендаций по ее реализации в кризисных условиях. Отличием предложенной концептуальной схемы бюджетирования является выделение блока бюджетного резервирования, предполагающего новую для отечественного УУ процедуру – формирование резервов затрат.

В ходе исследования обоснована необходимость резервного покрытия непредвиденных расходов, вызванных кризисными явлениями, путем создания соответствующих бюджетов, что предполагает оценку влияния стоимости рисков будущих событий и их последующее бюджетирование в разрезе видов деятельности, продукции, услуг, проектов и т. д. Резервы создаются для покрытия расходов, которые превышают бюджетлируемые параметры, при этом они не должны покрывать величину превышения плановых затрат, вызванного неэффективным управлением, бесхозяйственностью, необоснованным перерасходом. Покрытию резервами подлежат исключительно затраты, вызванные кризисными процессами. Резервы не должны использоваться как источник для финансирования дополнительного объема производства продукции.

Резервный бюджет должен отражать величину резервов в разрезе калькуляционных статей и видов продукции, а его форма соответствовать информационным запросам менеджмента и специфике функционирования бизнес-единицы. Так, она должна позволять анализировать

эффективность использования резервов, периоды их наиболее интенсивного использования, идентифицировать кризисные явления, которые несут наибольшее увеличение затрат и т. д.

В диссертации разработан комплекс форм управленческой отчетности в рамках резервного бюджетирования, одна из которых представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Форма отчета о резервировании затрат в управленческом учете (фрагмент)

Вид продукции	Статья калькуляции			Итого				Влияние НР на бюджет, %	Уровень резервного покрытия бюджета, %	Уровень использования резервов, %	Всего затрат с учетом использованных резервов	
	Сырье и материалы		...	Резерв	Плановые затраты	Фактические затраты	Непредвиденные затраты					
	План	НР	Резерв									...
Продукция «А»	Счет 24.1.1	Счет 36.1.1	Счет 92.1.1	...	4+7+ +10 и т. д.	2+5+ +8 и т. д.	Счет 20	3+6+ +9 и т. д.	14 / 13 × × 100	11 / 12 × × 100	(13 – 12) / 11 × × 100	2+4+ +5+ +7+ +8+ +10 и т. д.
1-й кв.												
2-й кв.												
3-й кв.												
4-й кв.												
Продукция «Б»	Счет 24.1.2	Счет 36.1.2	Счет 92.1.2	...	4+7+ +10 и т. д.	2+5+ +8 и т. д.	Счет 20	3+6+ +9 и т. д.	14 / 13 × × 100	11 / 12 × × 100	(13 – 12) / 11 × × 100	2+ +4+ +5+ +7+ +8+ +10 и т. д.
1-й кв.												
2-й кв.												
3-й кв.												
4-й кв.												

Предложенный в работе отчет «О непредвиденных расходах и резервах на их покрытие по структурным подразделениям» позволяет контролировать степень выполнения бюджета в разрезе различных центров затрат, а также величину непредвиденных расходов и остатки по сформированным резервам.

11. Модифицирована методика проведения СVP-анализа в инфляционной экономике. Цена является одним из ключевых объектов УУ, вместе с тем фрагментарно изученным остается вопрос адаптации модели анализа безубыточности, как инструмента ценообразования, к условиям инфляционной экономики. В этой связи разработан методический подход по корректировке данных для проведения СVP-анализа, а также целостная система документации о скорректированных затратах (рисунок 6).

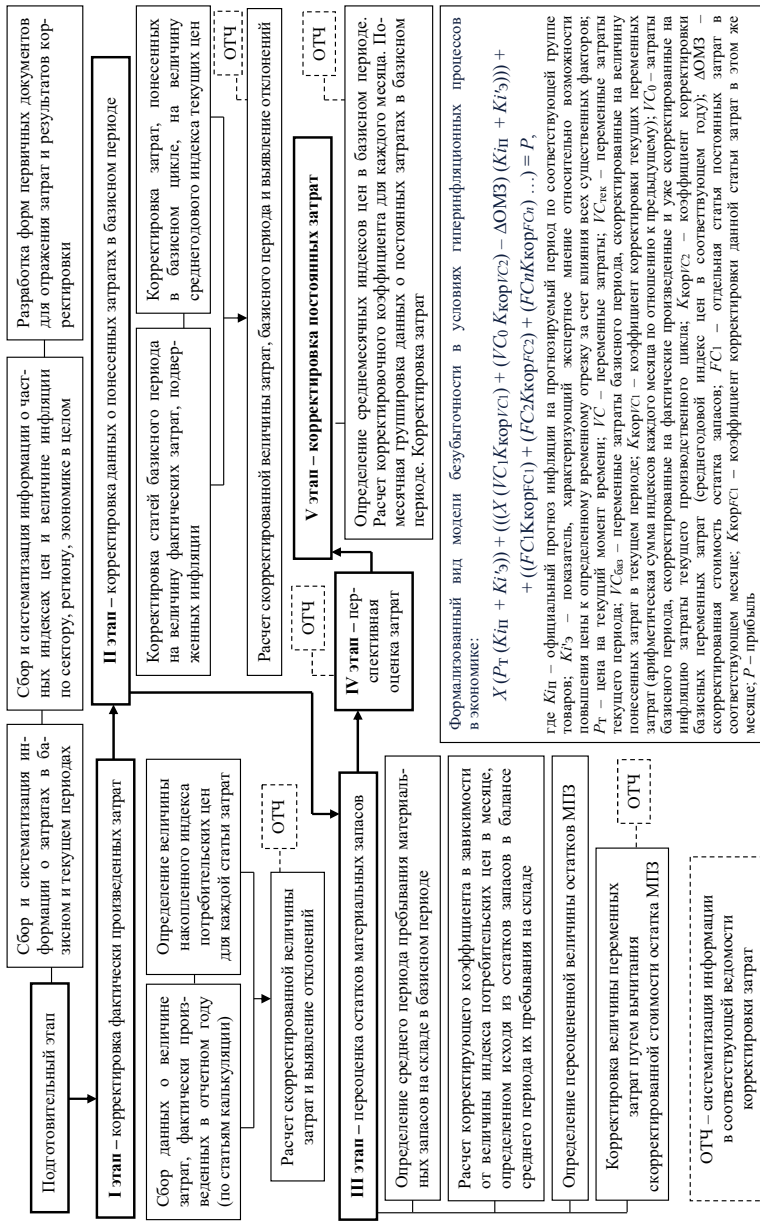


Рисунок 6 – Этапы проведения анализа безубыточности продукции в условиях гиперинфляционных процессов экономики (фрагмент)

Отличием авторского подхода является его адаптация к секторальным особенностям, а также к кризисным условиям функционирования за счет применения индивидуальных индексов корректировки:

- применительно к ретроспективным (текущий уровень цен) и перспективным данным (прогнозируемый уровень инфляции);
- с учетом индивидуального расчета времени воздействия инфляции для разных статей затрат, понесенных в ретроспективном периоде;
- с учетом интенсивности затрат (для постоянных, периодических, единовременных затрат рассчитываются индивидуальные накопленные индексы инфляции);
- в зависимости от стадии производственного цикла и деловой активности (корректировке подлежат фактически произведенные затраты отчетного года, затраты базисного периода, остатки материальных запасов, постоянные затраты);
- в зависимости от вида затрат (для разных видов затрат применяются накопленные индексы: потребительских цен (ИПЦ), цен на отдельные виды промышленных товаров и услуг, приобретенных сельскохозяйственными организациями (ИЦСХ), частных цен по однородной группе основных средств (ИЧЦ) для соответствующего вида актива (затрат)) и др.

12. Разработана методика KRISIS-анализа, позволяющая комплексно оценивать влияние кризисных процессов на деятельность экономического субъекта.

Для принятия управленческих решений в условиях кризисных процессов экономики менеджмент нуждается в построении эффективной системы учетных и аналитических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях.

В этой связи в работе сформирована новая методика KRISIS-анализа, построенная на многомерной оценке и состоящая из четырех аналитических блоков (рисунок 7).



Рисунок 7 – Этапы проведения скорингового статико-динамического KRISIS-анализа

Каждый блок имеет свою предметную область и может применяться независимо от других, но при этом комплексная оценка влияния кризисных процессов на деятельность экономического субъекта формируется только при наличии результатов по каждому блоку.

Объектами *KRISIS*-анализа выступают шесть аналитических областей, характеристика которых представлена в таблице 7.

Для интегральной оценки показателей используется специальная шкала, которая позволяет идентифицировать степень близости фактического значения показателя к оптимальному или нормативному, а также свидетельствует о характере воздействия кризисных процессов: А – наиболее эффективное значение (абсолютная безопасность), В – удовлетворительное значение (устойчивое состояние), С – пограничное значение (потенциальный кризис), D – неудовлетворительное значение (латентный кризис), Е – крайне неудовлетворительное значение (острый кризис). Значение показателей устанавливается исходя из профессионального суждения бухгалтера-аналитика и глубины кризиса.

Таблица 7 – Характеристика объектов соответствующих аналитических областей скоринговой системы статико-динамического *KRISIS*-анализа

Область оценки		Характеристика при оценке на макроуровне	Характеристика при оценке на мезоуровне	Характеристика при оценке на уровне ЭС
K	Конъюнктура	Анализируется конъюнктура и состояние финансовых рынков (кредитный, валютный, фондовый и др.). В частности оцениваются курс валют, уровень инфляции, изменение ставки ЦБ	Оценивается конъюнктура финансовых рынков региона, доступность финансовых ресурсов (в т. ч. субсидий) для отдельных групп предприятий либо в целом по региону	Оцениваются реальные и потенциальные потери ввиду отрицательной конъюнктуры финансовых рынков на микроуровне (повышение ставок, потери от финансовых операций, инфляционные убытки и др.)
	Рынок	Оценивается состояние рынка товаров (покупательная способность населения, уровень конкуренции, спрос и предложение), деловая активность по секторам экономики	Оценивается деловая активность экономических субъектов в секторе экономики (объем реализованной продукции, по видам)	Анализируется сбытовая и закупочная деятельность, в результате сужения / расширения рынков (своевременность отгрузок, потери контрагентов, стабильность закупок и др.)

Область оценки		Характеристика при оценке на макроуровне	Характеристика при оценке на мезоуровне	Характеристика при оценке на уровне ЭС
<i>I</i>	Инфраструктура	Аналитическая область используется в широкой трактовке. На макроуровне объектом становится востребованность и достаточность всех видов инфраструктуры (транспортная, сбытовая, сервисная, производственная), кроме социальной (число предприятий, ввод в действие основных фондов и др.)	Анализируется инфраструктурная обеспеченность на региональном уровне. Например, динамика основных средств (по видам) в регионе, муниципальном районе, совокупность которых определяет состояние инфраструктуры в территориальном образовании	На микроуровне инфраструктура анализируется как имущественный комплекс ЭС. Оценке подлежат его объекты (нагрузка на складскую и производственную инфраструктуру, затраты на содержание неиспользуемых основных средств, доля непрофильных активов, доход от продажи капитальных активов и др.)
<i>S</i>	Социальная сфера	Анализируется состояние рынка труда, в т. ч. безработица, доступность объектов социальной инфраструктуры, спрос на труд, среднедушевые и реальные располагаемые денежные доходы и др.	Диагностируются показатели отдельных ЭС, характеризующие состояние и особенности трудовых ресурсов (численность работников, оплата труда в натуральной форме и др.)	Оценивается уровень социальной ответственности ЭС, уровень и динамика заработной платы работников, численность уволенных работников, наличие конфликтов в коллективе и др.
<i>I</i>	Инвестиции	Оценивается состояние инвестиционных процессов в стране и регионе либо конкретном секторе экономики	Оценивается движение средств финансирования инвестиций из разных источников по сектору	Оценивается инвестиционная активность ЭС (план выполнения инвестиций, их доходность и др.)
<i>S</i>	Системные показатели	Диагностируются ключевые показатели состояния экономики на уровне страны, региона (ВВП, ВРП, численность занятых в экономике и др.)	Анализируются ключевые показатели бизнес-единиц (прибыль, рентабельность, отработанное время и др.)	Оцениваются показатели финансового состояния ЭС, его ключевых контрагентов (рентабельность, ликвидность, финансовая независимость и др.)

Раскрывая особенности статико-динамической оценки на макроуровне, отметим, что для выполнения требования сопоставимости разнородных показателей они нормируются с помощью расчета относительного показателя сравнения (ОПС). За базу сравнения принимается среднее арифметическое значение показателей за десятилетний период, по отношению к которому нормируется каждый показатель, далее рассчитываются средние ОПС по каждой из аналитических областей (*K, R, I, S, I, S*). Для динамической оценки на первом этапе рассчитываются цепные относительные показатели динамики (ОПД) (цепные темпы роста), базой сравнения при этом выступают значения показателей в предшествующий момент времени. Средние значения ОПС и ОПД по каждой аналитической области позволяют идентифицировать характер кризисных процессов, сосредоточив внимание аналитика на конкретных аспектах. Текущее значение показателя может сравниваться с кризисными периодами, средним значением за десятилетний период, максимальными за наблюдаемый период значениями либо прогнозными.

Значение интегрального показателя статического и динамического *KRISIS*-анализа позволяет своевременно идентифицировать ухудшающиеся параметры экономики и определить наиболее стагнирующие области.

Статико-динамическая секторная оценка кризисных явлений производится в той же последовательности, что и в предыдущем блоке. В качестве информационной базы используются данные годовой бухгалтерской отчетности по всей совокупности экономических субъектов сектора экономики либо по отдельной группе. В результате идентифицируются влияющие кризисных процессов на конкретный вид экономической деятельности, оценивается конъюнктура рынка в отдельных секторах экономики.

Скоринговая тестово-диагностическая система внутренней оценки по качественным параметрам осуществляется экспертным путем в форме самодиагностики в разрезе шести аналитических областей исходя из разработанной системы качественных критериев. В результате идентифицируется степень воздействия внешней среды на бизнес-процессы экономического субъекта.

Количественная внутренняя оценка влияния кризисных явлений предполагает проведение внутренней диагностики на основании разработанной системы показателей (таблица 8).

Для систематизации полученных в ходе проведения *KRISIS*-анализа данных составляется отчет «Результаты скорингового статико-динамического *KRISIS*-анализа», в котором идентифицируется влияние кризисных процессов на каждую аналитическую область.

Сформированный методический подход к построению учетных и аналитических показателей, характеризующих социально-экономические совокупности на микро- и макроуровнях, позволит принимать более качественные управленческие решения в условиях кризисных процессов, что в свою очередь будет способствовать повышению устойчивости функционирования экономических субъектов.

Таблица 8 – Критерии количественной внутренней оценки
в рамках методики KRISIS-анализа (фрагмент)

Область		Показатель	Характеристика показателя
K	Конъюнктура	Уровень инфляционных затрат	Характеризует долю инфляционных затрат в структуре себестоимости продукции (по видам продукции)
		Рентабельность продаж (реальная)	Характеризует реальную рентабельность продаж как отношение реального дохода (скорректированного на темп инфляции) к себестоимости продаж
R	Рынок	Коэффициент сужения бизнес-процесса	Показывает уровень потерь в связи с расторжением договоров на поставку в совокупной величине затрат
		Доля потерянных потребителей	Показывает долю потерянных потребителей, в т. ч. вследствие кризисных явлений, в общем количестве
I	Инфраструктура	Использование инфраструктурных объектов	Характеризует нагрузку на складскую и производственную инфраструктуру
		Доля неэффективных затрат на инфраструктуру	Показывает долю затрат на содержание законсервированных либо неиспользуемых основных средств в общей сумме затрат на инфраструктуру
S	Социальная сфера	Темп роста среднего уровня заработной платы сотрудников	Показывает темп роста средней заработной платы в сравнении с базисным периодом. В кризисных условиях необходимо поддерживать стабильность показателя
		Динамика фонда выплат социального характера	Характеризует изменение фонда выплат социального характера в сравнении с базисным годом. В кризисных условиях данные затраты как правило сокращаются
I	Инвестиции	Уровень выполнения плана по инвестициям	Характеризует процент выполнения плана по инвестициям (эффективность центра инвестиций)
		Доходность инвестированного капитала	Показывает доходность инвестированного экономического субъектом капитала
S	Системные показатели	Коэффициент финансовой независимости	Показывает величину собственных средств в валюте баланса и характеризует финансовую устойчивость
		Темп роста выручки	Характеризует деловую активность
		Коэффициент текущей ликвидности	Показывает способность экономического субъекта погашать текущие обязательства

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. В диссертации с концептуально-методологических позиций обосновано, что управленческий учет в условиях кризисных процессов экономики – самостоятельное учетное направление, историческую обусловленность и закономерность формирования концепции которого предопределило воздействие группы факторов учетно-аналитической, институционально-экономической, информационно-технологической этиологии. Ключевым и одновременно фрагментарно изученным явился фактор цикличности экономического развития как базовой закономерности функционирования макроэкономических систем, которая обуславливает кризисные процессы. Последние, согласно доказанной гипотезе автора, оказали ключевое воздействие на эволюцию учетно-экономической мысли и детерминировали необходимость формирования теории и развития методологии управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики.

2. Решение проблемы построения теории управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики основывалось на использовании системного подхода, в результате чего сформирована концептуальная основа для выделения нового направления – управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, базирующегося на имманентных целях, задачах, принципах, функциях, предмете, объектах и инструментах.

3. Методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики базируется на учетно-аналитических процедурах и методах, использование которых обеспечивает обоснованность решений, принимаемых с учетом негативных макроэкономических факторов. Разработанные положения исследования формируют методологическое обеспечение системы управленческого учета, рекомендуются для применения в условиях макроэкономической нестабильности и представлены: разработанным стандартом УУ по информационному обеспечению реализации бизнес-модели экономического субъекта как нового объекта формируемой системы; моделями счетоводства по таким объектам управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики, как резервы и инфляция; совокупностью бюджетов резервов для нивелирования рисков возникновения непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат, а также соответствующих управленческих отчетов; методическим обеспечением CVP-анализа в условиях гиперинфляции и *KRISIS*-анализа, основанного на статико-динамической оценке внешней среды и скоринговой тестово-диагностической оценке внутренней среды экономического субъекта.

Разработанные теоретико-методологические и методические положения концепции управленческого учета в условиях кризисных явлений экономики обеспечивают решение важной народнохозяйственной проблемы – повышение устойчивости функционирования экономических субъектов в условиях макроэкономической нестабильности.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК

1. Бобрышев, А. Н. Методикообразующие факторы анализа финансового состояния сельскохозяйственных организаций / А. Н. Бобрышев // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – Ростов н/Д : Академическая литература, 2008. – № 3, часть 3. – С. 157–160. – 0,47 п. л.
2. Бобрышев, А. Н. Влияние отраслевых особенностей аграрного производства на механизм анализа финансового состояния сельскохозяйственных организаций / А. Н. Бобрышев, Е. И. Костюкова // Российский экономический интернет-журнал [Электронный ресурс]: Интернет-журнал АТиСО / Акад. труда и социал. отношений – Электрон. журн. – М. : АТиСО, 2009. – 10 с. – № гос. регистрации 0420600008. – Режим доступа: http://www.e-rej.ru/Articles/2009/Kostyukova_Bobrishev.pdf. – 1,08 п. л. (авторских 0,54 п. л.).
3. Бобрышев, А. Н. Совершенствование методических подходов к анализу финансового состояния сельскохозяйственных организаций / А. Н. Бобрышев, О. В. Ельчанинова, Е. И. Костюкова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – Москва : ООО «Подольская периодика», 2009. – № 11. – С. 65–70. – 0,66 п. л. (авторских 0,22 п. л.).
4. Костюкова, Е. И. Методика исчисления себестоимости озимых зерновых культур / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев** // Бухучет в сельском хозяйстве. – Москва : ИД «Панорама», 2010. – № 2/2010. – С. 32–36. – 0,44 п. л. (авторских 0,22 п. л.).
5. Костюкова, Е. И. Система «директ-костинг» в ценовой политике сельскохозяйственных организаций / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев** // Бухучет в сельском хозяйстве. – Москва : ИД «Панорама», 2010. – № 3/2010. – С. 31–35. – 0,36 п. л. (авторских 0,18 п. л.).
6. Дебелый, Р. В. Мониторинг и диагностика финансового состояния сельскохозяйственных организаций Ставропольского края / Р. В. Дебелый, О. В. Ельчанинова, **А. Н. Бобрышев** // Экономический анализ: теория и практика. – Москва : ООО «Издательский дом Финансы и кредит», 2010. – № 9. – С. 26–30. – 0,6 п. л. (авторских 0,20 п. л.).
7. Костюкова, Е. И. Анализ структуры имущества и выявление признаков «позитивного» баланса сельскохозяйственных организаций / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев**, Р. В. Дебелый // Бухучет в сельском хозяйстве. – Москва : ИД «Панорама», 2010. – № 5/2010. – С. 39–46. – 0,81 п. л. (авторских 0,27 п. л.).
8. Иванова, А. Ю. Информационно-аналитическое обеспечение комплексной оценки финансового состояния сельскохозяйственных организаций / А. Ю. Иванова, **А. Н. Бобрышев** // Бухучет в сельском хозяйстве. – Москва : ИД «Панорама». – 2011. – № 11/2011. – С. 57–65. – 0,28 п. л. (авторских 0,14 п. л.).
9. Костюкова, Е. И. Мониторинг эффективности функционирования крестьянских (фермерских) хозяйств / Е. И. Костюкова, И. Б. Манжосова, **А. Н. Бобрышев** // АПК: Экономика, управление. – 2011. – № 3. – С. 53–58. – 0,93 п. л. (авторских 0,31 п. л.).
10. Бобрышев, А. Н. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности организаций сектора «Связь и высокие коммуникации» / А. Н. Бобрышев, Р. В. Дебелый, Е. Г. Шинкарева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 46. – С. 26–33. – 0,54 п. л. (авторских 0,18 п. л.).
11. Костюкова, Е. И. Платежный календарь – информационная база проведения динамического анализа денежных потоков сельскохозяйственной организа-

- ции / Е. И. Костюкова, Р. В. Дебелый, **А. Н. Бобрышев** // Бухучет в сельском хозяйстве. – Москва : ИД «Панорама». – 2013. – № 2/2013. – С. 76–80. – 0,60 п. л. (авторских 0,20 п. л.).
12. Бобрышев, А. Н. Генезис управленческого учета: историко-эволюционный и системно-хронологический подходы / А. Н. Бобрышев // Экономика и предпринимательство. – № 1 (ч. 2). – 2014. – С. 673–677. – 0,58 п. л.
 13. Бобрышев, А. Н. Совершенствование учета затрат на вино-коньячных производствах / А. Н. Бобрышев, М. В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10 (304). – С. 26–27. – 0,5 п. л. (авторских 0,25 п. л.).
 14. Бобрышев, А. Н. Особенности постановки и внедрения системы управленческого учета в экономических субъектах сферы туризма / А. Н. Бобрышев, Р. В. Дебелый, А. А. Саркисова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 24 (318). – С. 31–40. – 0,66 п. л. (авторских 0,22 п. л.).
 15. Костюкова, Е. И. Перспективы и закономерности развития отечественной системы управленческого учета / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев** // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 40 (334). – С. 23–31. – 0,72 п. л. (авторских 0,36 п. л.).
 16. Бобрышев, А. Н. Развитие управленческого учета: история, факторы, новые явления / А. Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 45 (339). – С. 25–37. – 0,95 п. л.
 17. Бобрышев, А. Н. К вопросу о влиянии депрессивных явлений в экономике на генезис учетной методологии / А. Н. Бобрышев // Вестник АПК Ставрополя. – 2014. – № 4 (16). – С. 234–238. – 0,54 п. л.
 18. Бобрышев, А. Н. Бюджетирование как инструмент управления в условиях кризисных процессов в экономике / А. Н. Бобрышев // Бухучет в сельском хозяйстве. – Москва : ИД «Панорама», 2015. – № 4/2015. – С. 54–63. – 0,79 п. л.
 19. Костюкова, Е. И. Роль и значение резервирования в системе управленческого учета в нестабильных экономических условиях / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев** // Достижения науки и техники АПК. – 2015. – Т. 29. № 9. – С. 13–16. – 0,58 п. л. (авторских 0,29 п. л.).
 20. Бобрышев, А. Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А. Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 22 (364). – С. 27–39. – 0,99 п. л.
 21. Бобрышев, А. Н. Методические аспекты применения концепции СVP-анализа в условиях кризисных процессов в экономике / А. Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 43 (385). – С. 18–35. – 1,29 п. л.
 22. Бобрышев, А. Н. Трансформация данных бухгалтерского баланса в управленческой балансовой отчет / А. Н. Бобрышев // Вестник АПК Ставрополя. – 2015. – № 4(20/1). – С. 162–166. – 0,53 п. л.
 23. Бобрышев, А. Н. Особенности калькуляционного процесса сельскохозяйственных организаций в условиях применения системы «директ-костинг» / А. Н. Бобрышев, Р. В. Дебелый, И. Г. Дерябина // Вестник АПК Ставрополя. – 2015. – № 4(20/1). – С. 167–172. – 0,45 п. л. (авторских 0,15 п. л.).
 24. Бобрышев, А. Н. Концептуальные и методические аспекты управленческого учета резервной системы экономического субъекта / А. Н. Бобрышев // Управленческий учет. – 2016. – № 2. – С. 3–13 – 0,7 п. л.
 25. Бобрышев, А. Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А. Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 3 (393). – С. 51–66. – 0,7 п. л.
 26. Костюкова, Е. И. Информационное обеспечение процесса формирования бизнес-модели в системе управленческого учета / Е. И. Костюкова, **А. Н. Боб-**

- рышев** // Экономика сельского хозяйства России. – 2016. – № 5. – С. 35–46. – 1 п. л. (авторских 0,5 п. л.).
27. Костюкова, Е. И. Методика анализа эффективности функционирования резервного комплекса на предприятии в условиях кризисных процессов в экономике / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев** // Современная экономика: проблемы и решения. – 2016. – № 4 (76). – С. 103–115. – 1,1 п. л. (авторских 0,55 п. л.).
 28. Костюкова, Е. И. Организационное и учетно-аналитическое обеспечения инфляционно-корректировочных мероприятий в условиях экономической нестабильности / Е. И. Костюкова, **А. Н. Бобрышев** // Вестник института дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством». – 2016. – № 2 (38). – С. 184–190. – 0,5 п. л. (авторских 0,25 п. л.)
 29. Бобрышев, А. Н. Анализ возможностей и функциональных ограничений развития управленческого учета в России / А. Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, вып. 6. – С. 321–339. – 1,16 п. л.
 30. Бобрышев, А. Н. Изучение функциональной действительности существующей системы управленческого учета в России / А. Н. Бобрышев // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 1. – С. 6–11. – 0,47 п. л.
 31. Бобрышев, А. Н. Сущность и специфика учетной работы в условиях инфляции / А. Н. Бобрышев, М. В. Феськова, А. В. Сидоренко // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, вып. 7. – С. 413–430. – 1,16 п. л. (авторских 0,39 п. л.).

Статьи в изданиях, включенных в БД Scopus

32. The Concept of Management Accounting in Crisis Conditions / A. N. Bobryshev, V. S. Yakovenko, S. A. Tunin, V. S. Germanova, A. Y. Glushko // Journal of Advanced Research in Law and Economics. – 2015. – Vol. VI, № 3 (13). – P. 520–527. – Available from: <http://www.asers.eu/journals/jarle/jarle-issues>.
33. Management Accounting in Russia: Problems of Theoretical Study and Practical Application in the Economic Crisis / A. N. Bobryshev [et al.] // Journal of Advanced Research in Law and Economics. – 2015. – Vol. VI, № 3 (13). – P. 511–519. – Available from: <http://www.asers.eu/journals/jarle/jarle-issues>.
34. Analytical and management approaches to modeling of the accounting balance sheet / A. N. Bobryshev, T. N. Uryadova, E. P. Lyubenkova, V. S. Yakovenko, O. A. Alekseeva // Life Sci J. – 2014. – № 11 (8). – P. 502–506. – Available from: <http://www.lifesciencesite.com>. 66.
35. Accounting and analytical procurement of business performance in an inflationary environment / A. N. Bobryshev, N. V. Kulish, S. A. Tunin, O. E. Sytnik, O. V. El'chaninova // International Journal of Applied Business and Economic Research. – 2016. – № 14 (14). – P. 627–637.
36. Trukhachev V. I. Development of management accounting in Russia / V. I. Trukhachev, E. I. Kostyukova, A. N. Bobryshev // Revista ESPACIOS. – 2017. – Vol. 38, № 27. – P. 30.

Свидетельства на регистрацию программ для ЭВМ

37. Свидетельство от 20 мая 2008 г. № 2008612479 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Мониторинг и диагностика финансового состояния сельскохозяйственных предприятий – для высшего управленческого персонала (МДФССП – для высшего управленческого персонала). Бюллетень № 3/2008 (1 ч.). Дата заявки 24.03.2008 г. № заявки 2008611208.

38. Свидетельство от 19 августа 2010 г. № 2010613621 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Скоринговая оценка и диагностика инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных организаций (СО-ДИП)». Программа для ЭВМ.
39. Свидетельство от 25 августа 2011 г. № 2011616619 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Пошаговая стохастическая диагностика кредитоспособности организации» (ПСДКО). № заявки 2011614844.
40. Свидетельство от 11 июня 2013 г. № 2013615509 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Диагностика и оценка инвестиционных рисков реализации проектов предприятий реального сектора экономики». № заявки 2013613113.
41. Свидетельство от 10 июня 2013 г. № 2013615433 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Пофакторная оценка инвестиционных рисков реализации проектов в сфере сельскохозяйственного производства». Дата заявки 16 апреля 2013 г. № заявки 2013613074.
42. Свидетельство от 25 марта 2013 г. № 2013613093 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Программа пофакторной оценки инвестиционных рисков инвестиционных проектов». Дата заявки 8 февраля 2013 г. № заявки 2013610823.
43. Свидетельство от 16 декабря 2016 г. № 2016663768 о государственной регистрации программы для ЭВМ «Информационно-аналитическая система СVP-анализ в условиях гиперинфляции». Дата заявки 26 октября 2016 г. № заявки 2016661362.

Монографии

Всего по теме исследования опубликовано 10 авторских и коллективных монографий общим объемом 52,25 п. л. (авторских 26,78 п. л.), в том числе:

44. Костюкова, Е. И. Управленческий учет в различных отраслях: теория и практика : монография / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев, В. С. Яковенко и др. – Ставрополь : СевКавГТУ, 2009. – 305 с. – С. 43–141. – 19 п. л. (авторских 5,35 п. л.).
45. Костюкова, Е. И. Совершенствование системы учетно-аналитического обеспечения деятельности сельскохозяйственных организаций : монография / Е. И. Костюкова, А. Н. Бобрышев. – Ставрополь : Издательство Сыровец В. Л., 2010. – 194 с. – 11,76 п. л. (авторских 5,88 п. л.).
46. Бобрышев, А. Н. Управленческий учет в условиях кризисных процессов в экономике : монография / А. Н. Бобрышев. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного университета, 2015. – 188 с. – 10,93 п. л.
47. Bobryshev A. N. The concept of management accounting in crisis conditions // The south Russia economy: problems and prospects of development, evaluation and management tools : monograph / V. I. Trukhachev, E. I. Kostyukova, A. N. Gerasimov and etc. – Stavropol : AGRUS of Stavropol State Agrarian University, 2017. – 120 p. – P. 60–65, 69–84. – 6,98 п. л. (авторских 0,9 п. л.).

В материалах конференций опубликовано 65 научных статей и тезисов докладов, общий объем которых составляет 20,32 п. л. (авторских 16,06 п. л.).

Подписано в печать 06.07.2017. Формат 60x84 ^{1/16}.
 Гарнитура «Таймс». Бумага офсетная. Печать офсетная.
 Усл. печ. л. 2,5. Тираж 150. Заказ № 247.

Отпечатано в типографии издательско-полиграфического комплекса СтГАУ
 «АГРУС», г. Ставрополь, ул. Пушкина, 15.

